

**EN SAMMENLIGNING AV
LIGNINGSLOVENS OG FORVALTNINGSLOVENS
KLAGE- OG OMGJØRINGSREGLER**

Kandidatnummer: 718

Leveringsfrist: 25. april 2008

Til sammen 9968 ord

15.09.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Identifikasjon av problemstillinger	1
1.2	Oppdeling av oppgaven	1
1.3	Avgrensninger	2
<u>2</u>	<u>FORVALTNINGSLOVENS KLAGE- OG OMGJØRINGSREGLER</u>	<u>2</u>
2.1	Innledning	2
2.2	Klagegjensstand	3
2.2.1	Hovedregel	3
2.2.2	Adgang til å klage på annet enn enkeltvedtak	4
2.2.3	Enkeltvedtak som ikke kan påklages	5
2.3	Klagesubjekt	6
2.4	Klageinstans	7
2.4.1	Hovedregel	7
2.4.2	Unntak som følge av fylkenes og kommunenes selvstyrerett	8
2.4.3	Særskilte klageinstanser	9
2.5	Klagefrister	9
2.5.1	Hovedregel	9
2.5.2	Frister når andre enn partene i saken har rettslig klageinteresse	10
2.5.3	Utvidelse av fristen	10
2.5.4	Klagebehandling selv om klagefristen er oversittet	11
2.6	Formkrav til klagen	12
2.6.1	Hovedregel	12
2.6.2	Konsekvenser ved feil i klagen	12

2.7	Klagens saksbehandling	13
2.7.1	Underinstansens behandling av klagen.	13
2.7.2	Klageinstansens behandling av klagen	14
2.8	Omgjøring	16
2.8.1	Innledning	16
2.8.2	Omgjøring som ikke er til skade	17
2.8.3	Omgjøring før berettigede forventninger er skapt	17
2.8.4	Omgjøring når vedtaket må anses ugyldig	18
2.8.5	Omgjøring til skade på grunnlag av særlovgivning, vedtaket selv eller på ulovfestet grunn.	18
2.9	Saksomkostninger	19
<u>3</u>	<u>LIGNINGSLOVENS KLAGE- OG OMGJØRINGSREGLER</u>	<u>20</u>
3.1	Innledning	20
3.2	Klagegjensstand	21
3.3	Klagesubjekt	22
3.3.1	Hovedregel	22
3.3.2	Andre enn skatteyters klagerett	22
3.3.3	Tap av klagerett	23
3.4	Klageinstans	24
3.4.1	Innledning	24
3.4.2	Skattekontorene	24
3.4.3	Skatteklagenemnda	25
3.4.4	Særskilte klagenemnder	26
3.4.5	Riksskattenemnda	26
3.5	Klagefrister	27
3.6	Formkrav til klagen	28
3.6.1	Hovedregel	28
3.6.2	Andre formkravsregler	29
3.7	Klagens saksbehandling	29

3.7.1	Skattekontorets saksbehandling	29
3.7.2	Skatteklagenemndas behandling	30
3.8	Omgjøring – endring uten klage	31
3.8.1	Innledning	31
3.8.2	Vilkår for oppretting av endringssak uten klage	31
3.8.3	Når endringssak uten klage kan tas opp av skattekontoret	32
3.8.4	Når endringssak uten klage skal tas opp av skattekontoret	32
3.8.5	Andre endringssaker som kan tas opp uten klage	32
3.8.6	Vurdering av når endringssak bør tas opp	32
3.8.7	Frister	33
3.9	Saksomkostninger ved endringssak	33
<u>4</u>	<u>SAMMENLIGNING OG KONKLUSJON</u>	<u>34</u>
4.1	De grunnleggende forskjeller	34
4.1.1	Nemndsystemet - klageinstans	34
4.1.2	Saksbehandlingsreglene	34
4.2	Sentrale likheter	35
4.3	Konklusjon	35
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>36</u>

1 Innledning

Temaet for oppgaven er en generell sammenligning av klage- og omgjøringsreglene i Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker av 10. februar 1967 (forvaltningsloven) og Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven).

Temaet er valgt som følge av interesse for rettsområdet samt for skillet mellom generelle og spesielle regler. De nye reglene for skatteklagenemndene som trådte i kraft 1. januar 2008 gjorde dessuten at temaet ble aktualisert slik at det også kan undersøkes hva de nye reglene innebærer.

1.1 Identifikasjon av problemstillinger

Ligningsforvaltningen har en egen lov som regulerer de vedtak som gjøres der slik at de alminnelige saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse jf. ligningsloven § 1-2 jf. § 1-1. Den sentrale problemstillingen i en fremstilling som tar sikte på å sammenligne disse reglene er hvilke forskjeller og likheter som kommer frem ved en slik sammenligning. I tillegg vil en problemstilling være hvilke hensyn som ligger bak de to ulike regelsettene i forhold til de forskjellene og likhetene som identifiseres.

1.2 Oppdeling av oppgaven

I kapittel 2 vil klage og omgjøringsreglene i forvaltningsloven presenteres. Her vil hensynene bak reglene vektlegges for lettere kunne peke på de ulike hensyn som gjelder for forvaltningsvedtak og ligningsvedtak.

I kapittel 3 vil, på tilsvarende måte som i kapittel 2, reglene for klage og omgjøring i ligningsloven presenteres. Her vil det i tillegg til fokuset på hensynene bak reglene bli rettet et fokus på de organisatoriske endringene som har trådt i kraft i 2008.

I kapittel 4 vil forskjeller og likheter identifiseres og drøftes med henblikk på hensynene bak, samt at det vil konkluderes i forhold til problemstillingene.

1.3 Avgrensninger

Fremstillingen vil avgrenses mot andre typer vedtak enn enkeltvedtak etter forvaltningsloven, jf. § 2 bokstav b. Dette fordi ligningsloven bygger på ett annet begrepsapparat enn forvaltningsloven og de avgjørelser og ligningsvedtak som ligningsmyndighetene fatter faller inn under definisjonen til et enkeltvedtak.

Det avgrenses også mot domsstolsprøving av forvaltnings- og ligningsvedtak, samt klager til ombudsmannen, da dette er andre måter å få prøvet vedtakets gyldighet enn systemet klage- og omgjøringsreglene legger opp til¹.

2 Forvaltningslovens klage- og omgjøringsregler

2.1 Innledning

Utgangspunktet for gjennomgåelsen av klage- og omgjøringsreglene i forvaltningsloven er det rettslige grunnlaget vi finner i forvaltningslovens kapittel VI, §§ 28-36. I den videre fremstillingen av dette kapittelet vil de ulike reglene som kommer frem av forvaltningslovens kapittel IV behandles mer eller mindre kronologisk ut i fra lovens oppbygging.

Forvaltningsloven §§ 28-34 regulerer klageadgangen på enkeltvedtak jf. Forvaltningsloven § 3, første ledd². Det settes krav til hva det kan klages på, eller med andre ord hva som er klagegjensstand. Videre er det begrenset hvem som kan klage, eller være klagesubjekt. Det er også oppstilt hvem man skal klage til, eller hva som er riktig klageinstans. Og videre er

¹ Eckhoff og Smith s. 507

² Woxholth s. 451.

det gitt frister for når man har anledning til å klage, samt formkrav til selve klagen og krav til saksbehandlingen av klagen. Disse reglene vil bli behandlet i punkt 2.2-2.7 nedenfor.

Omgjøring av et forvaltningsvedtak er endring av vedtaket uten klage. Det er i forvaltningsloven § 35 oppstilt vilkår for når et vedtak kan endres uten klage. Reglene for omgjøring etter forvaltningsloven vil behandles i punkt 2.8 nedenfor

Til slutt i forvaltningslovenes kapittel VI er det oppstilt regler om saksomkostninger forbundet med klage. Disse reglene vil bli behandlet i punkt 2.9 nedenfor.

2.2 Klagegjensstand

2.2.1 Hovedregel

Det går frem av forvaltningsloven § 28, første ledd at det er enkeltvedtak som kan påklages. Vilkårene for hva som regnes som et enkeltvedtak finner vi i forvaltningsloven § 2 bokstav a og b. Det essensielle er at det er *avgjørelser* som gir *rettigheter* eller *plikter* til en eller flere *bestemte* personer og som treffes under *utøvelse av offentlig myndighet*.

Hensynene bak en slik hovedregel er at når det offentlige i sin utøvelse av myndighet treffer avgjørelser som får konsekvenser for borgerne i form av rettigheter og plikter så er det behov for en klageadgang. Det er i utgangspunktet to sider av et vedtak som kan påklages.

Det er behov for å kunne rette opp feil ved saksbehandlingen, rettsanvendelsen og utøvelsen av forvaltningsskjønnet i vedtaksprosessen. Offentlige myndigheter er ikke ufeilbarlige i sin utøvelse av forvaltningsmyndighet. Det kan være både rettsregler og faktum som tolkes galt, forskjellsbehandling i forhold til tidligere praksis, og overskridelser i forhold til lovens fullmakter som alle gjør vedtaket ulovlig³. Da er klageordningen til for å kunne rette opp disse feilene.

³ Bernt og Rasmussen s. 237

Behovet for en klageordning er også understreket av at de offentlige myndigheter som oftest er den sterke part når enkeltvedtak blir fattet med følgende rettigheter og plikter for bestemte personer. Det finnes selvsagt unntak til dette hvor det er små kommuner som har et stort selskap som motpart, men det kan likevel være naturlig å sammenligne med profesjonelle aktører kontra forbrukere i kjøpsforhold hvor det er gitt regler (Lov om forbrukerkjøp av 21. juni 2002 nr. 34) for å beskytte den svake part – forbrukeren. De offentlige myndigheter må i sin utøvelse av myndighet regnes som den profesjonelle part i forhold til de vedtak som fattes og da gis det en alminnelig klagerett på alle enkeltvedtak.

2.2.2 Adgang til å klage på annet enn enkeltvedtak

Det er visse unntak hvor det er gitt anledning for å klage på avgjørelser som i utgangspunktet ikke er enkeltvedtak etter forvaltningsloven §§ 2 og 3. Det er i hovedsak tre bestemmelser i forvaltningsloven som gir klageadgang utover ved enkeltvedtak⁴.

§ 14 gir rett til å klage på pålegg om å gi opplysninger når den som blir pålagt å gi opplysninger ikke har *plikt eller lovlig adgang til å gi opplysningene*. Vilåret for klage blir således at pålegget ikke har rettsgrunnlag. Her følger det egne regler for hvordan og når en slik klage skal fremsettes. Nærmere bestemt skriftlig eller muntlig klage straks hvis den som er pålagt å gi opplysninger er til stede, og ellers skriftlig eller muntlig innen 3 dager fra pålegget ble gitt. Dette unntaket er en del av saksbehandlingsreglene i forvaltningslovens kapittel III og det er hensynet til rettssikkerhet som ligger bak unntaket. Som utgangspunkt må man følge et slikt opplysningspålegg, men man kan bestride denneplikten hvis man mener den strider mot lovpålagt taushetsplikt eller at pålegget ikke er riktig begrunnet. Klageadgangen gis altså som følge av hensynet til korrekt saksbehandling. Det er også verdt å merke seg at hvis forvaltningsorganet finner det *påtrengende nødvendig* så må likevel opplysninger gis selv om klage er fremsatt og til behandling. Her er det hensynet til effektiv saksbehandling som kommer frem.

⁴ Bernt og Rasmussen s. 240

§ 15, fjerde ledd har nesten tilsvarende ordlyd som § 14, men gjelder granskingsforretning fremmet utenfor offentlig kontor eller tjenestested. Dette medfører at en som blir underlagt gransking har tilsvarende klagerett som en som blir pålagt å gi opplysninger, dog slik at det er rettmessigheten av granskingen som er klagegjenstanden. Videre er det de tilsvarende hensyn som også ligger bak. Hensynene til effektiv saksbehandling taler for at man kan gjennomføre en slik gransking selv om klagen er under behandling. Videre kan sikring av informasjon også være et element i denne adgangen til å gjennomføre granskingen mens klagen er under behandling. Hensynet til korrekt saksbehandling er bakgrunnen for at klageadgangen er til stede.

I forvaltningsloven § 21 finner vi også en klageadgang som går utover den vi finner i hovedregelen i § 28. Her gjelder det avslag på begjæring om innsyn i dokumenter. Det følger av § 21, annet ledd at et slikt avslag skal behandles etter reglene i forvaltningslovens kapittel VI og således vil et slikt avslag bli behandlet som et enkeltvedtak og følge hovedregelen – 2.2.1 ovenfor – med tanke på hensyn bak regelen. Videre vil også de regler og hensyn som kommer frem i punkt 2.3-2.8 nedenfor gjelde ved et slikt avslag om innsyn.

2.2.3 Enkeltvedtak som ikke kan påklages

I forvaltningsloven § 3, andre ledd kommer det frem at noen enkeltvedtak er unntatt klagerett. Det er vedtak som gjelder ansettelse, oppsigelse og avskjed. Bakgrunnen for at disse typene vedtak ikke skal kunne påklages er både innrettingshensynet til den ansatte i og hensynet til ryddighet og ro rundt ansettelsen for den ansettende myndighet i tilsettingssaker.⁵ Ved oppsigelse og avskjed vil begge parter være underlagt arbeidsmiljøloven. Dette medfører at ved oppsigelse og avskjed vil den ansatte gå til domstolene på lik linje med privat ansatte. Det er likevel unntak for statstjenestemenn som har en særlovgivning i tjenestemannsloven.

⁵ Bernt og Rasmussen s. 246

2.3 Klagesubjekt

Når vi skal se på hvem som kan klage så er vilkåret oppstilt i forvaltningsloven § 28, første ledd. En part i saken vil alltid ha klageadgang som følge av sin partsinteresse. Det kan stilles spørsmål om det burde kreves rettslig klageinteresse også for en part, men dette ville være veldig upraktisk og kunne ofte føles urimelig for parten det gjelder⁶. Hensynene bak denne regelen er i utgangspunktet at den som ikke er gitt de rettigheter eller plikter som følge av et enkeltvedtak skal få anledning til å klage. Dette gjelder både de som har fått flere rettigheter eller plikter enn de skal ha og de som er urettmessig fratatt rettigheter og plikter de skulle hatt.

Videre åpnes det for at andre med rettslig klageinteresse også kan få klagerett. Rettslig klageinteresse tilsvarer i forhold til klageordningen det rettslig interesse i prosesslovgivningen gjør i forhold til domstolene. Dette følger av forarbeidene til forvaltningsloven⁷. Dette innebærer at den annen som ville hatt rettslig interesse i alle fall har rettslig klageinteresse slik at man kan legge vilkårene til rettslig interesse til grunn når man skal avgjøre om noen har rettslig klageinteresse. Likevel har aktualitetskravet liten praktisk betydning da det ved en klagesak er så korte frister – se nedenfor i punkt 2.5 – og i tillegg så er det et fattet vedtak som må ligge til grunn for at det skal kunne klages og vedtaket med dets virkninger i så måte er aktualisert.

Det som gjenstår da er kravet om tilknytning til saken. Det kan tenkes flere som kan ha tilknytning til saken. En nabo ved en gitt bygningstillatelse kan ha interesse da en ny bygning i nærheten av hans eiendom kan ha innvirkninger på eiendommens verdi, samt at bygningsarbeidene i noen tilfeller kan påføre naboen vesentlig ulempe med for eksempel adkomstproblemer og lignende. En konkurrerende bedrift kan ha interesser i et vedtak der deres bedrift forskjellsbehandles fra en annen. Det kan også tenkes at organisasjoner kan ha rettslig klageinteresse da disse kan ha et formål som gir interesse i gitte tilfeller. For

⁶ Woxholth s. 462

⁷ Ot prp nr. 38 (1964-65) s. 98-99

eksempel kan en miljøvernorganisasjon ha interesser i forbindelse med utslippstillatelser gitt av en kommune, der utslippet vil få konsekvenser for miljøet som er større enn det som er departementets ønske. Dette er et godt eksempel på et enkeltvedtak som i utgangspunktet er lovlig, men der forvaltningens skjønn ikke er i overenskomst med den overliggende instans og en annen enn partene i saken har rettslig klageinteresse.

Videre er det et avgjørende vilkår for at tilknytning skal være til stede at den som ikke er part og skal klage må ha en større interesse i saken enn den alminnelige borger. Klageren må dessuten fremme klagen på egne vegne og ikke på vegne av andre. I vurderingen om klageren har en egeninteresse i saken må det også tas med i vurderingen om det kan være andre som er nærmere til å klage på vedtaket. I eksempelet over med utslippstillatelsen kan det være flere miljøvernorganisasjoner som ønsker å klage, og da kan for eksempel en lokal organisasjon på stedet der utslippstillatelsen ble gitt ha rettslig klageinteresse, men ikke en internasjonal miljøvernorganisasjon som Greenpeace for eksempel.

Hensynene bak klageadgangen for andre enn de aktuelle partene er at de som blir berørt av vedtaket skal ha mulighet til å klage på det. Det er likevel motstridende hensyn her da en slik sak gjerne har motstridende interesser. Det kan være byrdefullt for parten i saken at vedtaket blir påklaget. Her kommer innrettingshensynet inn. For å følge eksempelet ovenfor så kan fabrikken som har fått utslippstillatelse ha innrettet seg med anskaffelse av produksjonsutstyr og lignende. Dette er likevel heller et moment for klageinstansen i sin behandling av klagen. Det avgjørende hensynet som åpner for klage blir dermed at alle som blir berørt av et vedtak i forhold til særlige egne interesser skal ha klageadgang, så legges den skjønnsmessige vektingen av de ulike interesser til klageinstansen slik det i utgangspunktet også ble gjort til den som fattet vedtaket.

2.4 Klageinstans

2.4.1 Hovedregel

I utgangspunktet er hovedregelen ganske enkel. Det følger av forvaltningsloven § 28, første ledd at rett klageinstans er det nærmeste overordnede forvaltningsorgan til det som fattet

vedtaket. Hensynene som begrunner dette er at det nærmeste overordnede organ har nær beslektet forvaltningskompetanse til å kunne etterprøve vedtakets lovlighet og også forutsetninger for å utøve et tilstrekkelig godt forvaltningsmessig skjønn. Dette er ikke uproblematisk da det som da blir klageinstansen ofte kan være delaktig i underinstansens opprinnelige vedtak. Enten ved at underinstansen har rådført seg med sitt overordnede organ, eller ved at det overordnede organet selv har gitt føringer til underinstansen i den aktuelle saken i form av å være instruerende myndighet.⁸ Dette medfører at rett klageinstans blir et nivå høyere i et slikt tilfelle. Hensynet som begrunner dette er at for at klagen skal kunne behandles på en riktig måte er det viktig at ”nye øyne” ser på saken for at den skal kunne behandles objektivt.

En konsekvens av dette ser vi spesielt i kommunale og fylkeskommunale saker der hele kommunenes regnes som samme forvaltningsorgan. Tilsvarende da også for fylkeskommunens administrasjon. Hvis et vedtak da skulle påklages måtte det gått videre til departementet, og dette blir et brudd i prinsippet om folkevalgt selvstyre i kommunene og fylkeskommune.

2.4.2 Unntak som følge av fylkenes og kommunenes selvstyrerett

Unntaket i forvaltningsloven § 28, andre ledd gir kommunestyret og fylkestinget rollen som klageinstans for vedtak fattet av forvaltningsorganer som er en del av kommune- eller fylkeskommuneadministrasjonen. Loven gir også kommunestyret og fylkestinget delegeringsmyndighet slik at de kan la formannskapet eller fylkesutvalget være klageinstans, samt at de kan opprette særlige klageinstanser i kommunen og fylkeskommunen. Hensynet bak denne regelen er at kommunen og fylkeskommunen skal få beholde sin selvstyrerett. I tillegg er det lagt opp til at myndigheten kan delegeres internt i administrasjonen da landets kommuners og fylkers administrasjon er meget forskjellige i størrelse og har svært ulike saksomfang. Det er derfor behov for et differensiert regelsett som vil kunne tilpasses de forskjellige lokale forhold.

⁸ Bernt og Rasmussen s. 241

2.4.3 Særskilte klageinstanser

For noen fagområder er det opprettet egne systemer som reguleres av spesiallovgivningen. For eksempel ved vedtak etter plan- og bygningsloven er det departementet som er klageinstans. Dette følger av plan- og bygningsloven § 15. Videre har man for ligningsvedtak også et eget regelsett som vil bli utførlig beskrevet nedenfor i kapittel 3. Årsaken til at lovgiver har opprettet flere slike særskilte klageinstanser er for å sikre en best mulig klagebehandling med faglig tyngde også i klageinstansen. Hensynet til en sikker og god saksbehandling veier såpass tungt at lovgiver har sett det som nødvendig å innføre særskilte regler på noen områder.

2.5 Klagefrister

2.5.1 Hovedregel

Det følger av forvaltningsloven § 29 at klagefristen er på tre uker fra klagesubjektet får underretting om vedtaket. Formkravene til en slik underretting følger av forvaltningsloven § 27 og setter krav til en skriftlig meddelelse av vedtaket. Det åpnes dog for elektronisk meddelelse der hvor parten har samtykket til dette, samt at det i helt spesielle situasjoner, hvor det haster å få gitt underretningene, kan gis muntlig eller på andre måter. Det er ingen krav til at vedtaket skal underrettes andre enn parten i saken selv om flere parter kan ha rettslig klageinteresse. Videre er det krav til at klageadgang, klagefrister og klageinstans opplyses parten ved underretningen av vedtaket.

Når det gjelder kravene til at klagen skal være fremsatt innen fristen, kommer de frem av forvaltningsloven § 30 som i all enkelhet sier at klagen er fremsatt i tide i det den er overlevert en av de godkjente leveringsmetodene som er opplyst i regelen. § 30 gir også en ny ukes frist i de tilfeller klagen ikke kommer frem til forvaltningsorganet såfremt de godkjente leveringsmetodene er benyttet. Dette gjelder fra det tidspunkt klager burde oppdaget at så var tilfelle.

2.5.2 Frister når andre enn partene i saken har rettslig klageinteresse

De utførlige reglene om underretning om vedtaket til partene i saken gjør at det er relativt enkelt å finne utgangspunktet for treukersfristen. Dette stiller seg litt annerledes når det gjelder tredjeparter med rettslig klageinteresse. Der sier forvaltningsloven § 29, annet ledd at fristen løper fra det tidspunkt den eventuelle tredje part fikk eller burde fått kjennskap til vedtaket. Formkravene til underretning av vedtaket i § 27 stiller som nevnt ovenfor ingen krav om at andre enn parten eller partene som er direkte involvert blir underrettet. Dette innebærer at treukersfristen i noen tilfelle kan bli betydelig utvidet i saker der berørte tredjeparter ikke får eller kunne fått kjennskap til vedtaket før god tid etter at vedtaket ble fattet. Her er det tale om en skjønnsmessig vurdering av tredjeparts passivitet, men dette er i utgangspunktet et spørsmål klageinstansen må ta stilling til i sin behandling av klagen. Her er det også ulike hensyn som spiller inn og innretningshensynet til den som er underrettet i saken må telle inn i klageinstansen vurdering.

Det er i forvaltningsloven § 29, andre ledd likevel satt en absolutt frist for vedtak som tilstår noen en rettighet. Den er på tre måneder etter at vedtaket ble truffet. Dette innebærer en viss beskyttelse for rettighetshaver og det er også hensynet bak at denne regelen er lagt til.

2.5.3 Utvidelse av fristen

Enkeltvedtak skal etter hovedregelen i forvaltningsloven § 24, første ledd begrunnes. Det er likevel i § 29 andre ledd gitt unntak der vedtak kan fattes som gir fordeler eller tillatelser til flere uten at begrunnelsen følger vedtaket. Ved slike vedtak kan partene § 29, tredje ledd innenfor treukersfristen kreve å få en begrunnelse av vedtaket og da vil en ny treukersfrist begynne å løpe fra den dagen begrunnelsen blir underrettet. Hensynet bak denne regelen er at det gir partene anledning til å sette seg inn i vedtakets beslutningsgrunnlag før de tar stilling til om de ønsker å klage.

Det er også mulighet for en part å søke om utvidelse av fristen før den har utløpt. Dette følger av forvaltningsloven § 29, fjerde ledd som gir vedkommende underinstans eller

klageinstans anledning til å utvide fristen. Hensynet bak dette kan være at noen vedtak er svært omfattende, og det kan være behov for mer enn tre uker for å utforme en klage. Her gis det også rom for individuell vurdering da uforutsette hendelser også kan gjøre at parten vedtaket gjelder har behov for mer tid på utforming av klagen.

2.5.4 Klagebehandling selv om klagefristen er oversittet

I forvaltningsloven § 31 finner vi unntak som gjør at klagen kan bli behandlet selv om klagefristen er oversittet. Det er da et av to vilkår som må være oppfylt. Etter § 31 bokstav a) kan klagen likevel fremmes dersom det *ikke kan lastes* parten som har oversittet fristen at så har skjedd. Videre i bokstav b) kan også klagen fremmes dersom *særlige* grunner taler for at den skal fremmes.

Hensynet bak begge disse vilkårene er å ikke avskjære enhver klagerett etter tre uker, men gi rom for klagebehandling tilpasset individuelle forhold. Dette gir forvaltningen litt spillerom til skjønnsutøvelse noe som kan være hensiktsmessig med tanke på at parten som den svake part kan komme veldig uheldig ut i mange situasjoner.

Likevel er det i forvaltningsloven § 31, tredje ledd satt en absolutt frist på ett år etter at vedtaket er fattet. Det er ikke klart ut i fra ordlyden om denne fristen kun gjelder når underinstansen og klageinstansen likevel kan la klagen bli fremmet selv om treukersfristen er utløpt, eller om det er en absolutt klagefrist for forvaltningsvedtak, men det kan være naturlig å se på det som det siste. Dette spesielt da det ville være lite hensiktsmessig for forvaltningen å få klager på vedtak som er eldre enn et år. Både hensynet til partenes og forvaltningens innretning taler for at den absolutte ettårsfristen gjelder for klagesaker generelt⁹.

⁹ Woxholth s 501

2.6 Formkrav til klagen

2.6.1 Hovedregel

Formkravene til klagen følger av forvaltningsloven § 32, første ledd. Klagen skal sendes det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket og skal i utgangspunktet kun inneholde hvilket vedtak det klages over, hvem som klager verifisert med signatur og hvilke elementer ved vedtaket som ønskes endret med klagen. I tillegg skal klagen opplyse om klagefristen er overholdt. Videre er det i fjerde ledd åpnet for at klagen også kan sendes ved hjelp av *elektronisk kommunikasjon*. Dette er en tilpassning til en samfunnsutvikling der dette er blitt en vanlig form for kommunikasjon, men dette er kun mulig der forvaltningsorganet har lagt til rette for det. Hensynet bak disse reglene er at terskelen for å utforme en klage skal være overkommelig for den alminnelige borger.

Det er videre i § 32, andre ledd lagt inn en oppfordring til at klager også legger frem bakgrunnen for klagen. Dette er gjort som en bør-regel slik det ikke er et formkrav til klagen, men det ønskes opplyst slik at det letter klagebehandlingen for forvaltningen. Dette kan også sees på som hensynet bak denne regelen ved siden av den effekten at klager får et mer bevisst forhold til selve klagen.

2.6.2 Konsekvenser ved feil i klagen

I forvaltningsloven § 32, tredje ledd kommer det frem at konsekvensene ved formfeil i klagen er veldig små. Klager skal ved slike feil få anledning til å rette eller utfylle disse feilene etter en kort frist gitt av forvaltningsorganet. I tillegg så påligger det forvaltningsorganet en veiledningsplikt i en slik situasjon. Dette følger av forvaltningslovens § 11 om veiledningsplikt. § 11, andre ledd pålegger forvaltningsorganer en plikt til å på eget tiltak veilede en part der de ser at det er behov for det. I et tilfelle som her når det er innlevert en klage med formfeil så er det åpenbart behov for en viss veiledning slik at forvaltningsorganet må tre støttende til. Hensynet bak at konsekvensene

ved feil i klagen er så små er at ønsket om å få rettet opp i feil ved selve vedtaket veier tyngre enn det retts tekniske hensyn i forhold til klagens utforming.

2.7 Klagens saksbehandling

2.7.1 Underinstansens behandling av klagen.

Som nevnt ovenfor i punkt 2.6.1 er det forvaltningsorganet som fattet vedtaket i første omgang som skal motta klagen og gjennomgå vedtaket i tråd med klagen etter § 33, andre ledd. Da pålegger det denne underinstansen en rekke plikter etter forvaltningsloven § 33. Her gis underinstansen anledning til å endre eller oppheve sitt opprinnelige vedtak i henhold til klagen. Dette innebærer dog at underinstansen kun kan endre vedtaket til gunst for parten som klaget den inn¹⁰. Likevel er det ikke et vilkår at det nye vedtaket skal gi klager medhold fullt ut, men det bør la klager komme bedre ut såfremt klagen er riktig begrunnet. Dette er hensiktsmessig da delvis endring ofte vil medføre en ny klage som i tilfelle vil starte hele klageapparatet på nytt.

De alminnelige saksbehandlingsreglene i forvaltningslovens kapittel IV og V gjelder etter § 33, første ledd for klagebehandlingen på lik linje som om det skulle fattes et nytt vedtak da det i realiteten er et nytt vedtak som blir fattet. Der dette nye klagevedtaket berører en tredjepart i saken har underinstansen etter § 33, tredje ledd plikt til å varsle denne slik at tredjeparten kan få gitt en uttalelse. Denne forhåndsvarslingsplikten gjelder på lik linje med forhåndsvarsling etter forvaltningsloven § 16, og da spesielt med de unntakene som kommer frem av § 16, tredje ledd.

Hensynet bak at det er samme instans som fattet vedtaket som skal motta klagen er at det i utgangspunktet skal være enkelt for en part å finne ut hvem han skal klage til når han finner et enkeltvedtak å være klageverdig. Videre gir også reglene underinstansen mulighet til å endre vedtaket sitt slik at en behandling i klageinstans unngås. Dette er både tid og

¹⁰ Bernt og Rasmussen s. 259

ressurssparende. Likevel er det som nevnt ovenfor en forutsetning at en berettiget klage i det vesentlige etterkommes slik at det nye vedtaket ikke bare foranlediger en ny klage.

I det tilfellet at underinstansen ikke ønsker å endre eller oppheve sitt opprinnelige vedtak følger det av § 33, fjerde ledd at gis den oppgave å gjennomgå vedtaket i tråd med klagen som en tilretteleggelse for klageinstansen som skal fatte endelig vedtak i forhold til klagen. Det følger videre av § 33, fjerde ledd at alle sakens dokumenter skal oversendes klageinstansen. Partene i saken skal også få sendt sakens dokumenter på samme tid dog med unntak for de interne dokumenter som faller innenfor forvaltningslovens § 18¹¹. Når det gjelder underinstansen uttalelser i klagesaken skal partene også motta kopi av de deler som ikke faller inn under forvaltningsloven § 19, andre ledd som omhandler sensitiv informasjon som partene ikke har krav på å få fremlagt. Partene har etter § 33, fjerde ledd heller ikke krav på å få underinstansens uttalelse i de tilfeller hvor Regjeringen er klageinstans. Dette er en konsekvens av at regjeringen ikke har noe eget utredningsorgan og således er det underinstansen – departementet – som i realiteten må utrede saken og komme med det som kalles foredrag til kongelig resolusjon som gir Regjeringen grunnlag for å fatte vedtak i klagesaken¹².

Det er hensynet til sakens opplysning som begrunner reglene i forvaltningsloven § 33. Den begrensede innsynsretten er et resultat av de generelle regler i forvaltningsloven om innsyn som er til for å gi forvaltningsmyndigheten muligheten til å ha en intern saksforberedelse, samt hindre at uvedkommende får tilgang til sensitiv informasjon.

2.7.2 Klageinstansens behandling av klagen

Når klagen er oversendt klageinstansen står den fritt til å behandle alle sider av klagen. Etter forvaltningsloven § 34, første ledd kan klageinstansen avvise klagen hvis den kommer til at vilkårene for klage ikke foreligger uavhengig av hva uttalelsen til underinstansen sier. Tar klageinstansen klagen til behandling har den absolutt vedtakskompetanse etter § 34,

¹¹ Woxholth s. 512

¹² Graver s. 450

fjerde ledd og klageinstansen skal da etter § 34, andre ledd foreta en helt ny vurdering av saken der alle omstendigheter tas med i betraktningen. Her finnes et unntak til den absolutte vedtakskompetansen i form av en særregel i de tilfeller der det er et statlig organ som er klageinstans. Da stilles det krav til at klageinstansens skjønnsvurdering må vektlegge det kommunale selvstyrets utøvelse av skjønn. Det er videre understreket i andre ledd at klageinstansen i sin nye vurdering av saken også må ta hensyn til de anførsler som er fremmet i klagen. Ut i fra dette er det fire utfall klagebehandlingen kan få når den ikke avvises av klageinstansen.

For det første plikter klageinstansen etter § 33, femte ledd å sende saken tilbake til underinstansen til ny behandling hvis den med hensyn til sakens opplysning finner at underinstansen ikke har gjort en tilstrekkelig god jobb i sin utredning av saken.

For det andre kan klageinstansen opprettholde det opprinnelige vedtaket til underinstansen slik at slik at klagen i realiteten forkastes. Dette gjøres med hjemmel i forvaltningsloven § 34, fjerde ledd ved at klageinstansen vedtar at klagen ikke skal tas til følge.

For det tredje kan klageinstansen, også med hjemmel i § 34, fjerde ledd, oppheve det opprinnelige vedtaket slik at saken må til ny behandling i underinstansen. Dette følger av forvaltningens utrednings- og undersøkelsesplikt.

Og for det fjerde kan det treffe et nytt vedtak som erstatter det opprinnelige vedtaket i underinstansen, men etter § 34, tredje ledd kan vedtaket kun endres til klagers fordel slik at klager gis medhold såfremt klagers interesser ikke må vike for en tredjeparts interesser i en skjønnsmessig vurdering. En endring til klagers ugunst må for øvrig meldes til klager innen tre måneder etter at klagen er sendt underinstansen. § 34, tredje ledd kan således sies å være en oppfordring til klageinstansen om å bruke sin vedtakskompetanse med forsiktighet og at eventuelle tvil i den skjønnsmessige vurderingen bør komme klager til gode og la være å endre til klagers ugunst. Dette likevel uten å formelt innskrenke den vedtakskompetansen som gis klageinstansen etter forvaltningslovens § 34. Her er det altså

snakk om at klageinstansen får anledning til fritt å utøve sitt forvaltningsskjønn, men at lovgiver likevel påpeker hva klageinstansen bør vektlegge ved utøvelsen av skjønnet.

Det er hensynet til rettsikkerhet i klageordningen som taler for at klageinstansen får begrensninger i sin i utgangspunktet frie vedtakskompetanse med tanke på endringer til klagers ugunst. På den måten er klager sikret en ny realitetsbehandling for andreinstans som er grunnlaget for klageordningens system uten at dette oppleves som en stor risiko for å komme dårligere ut etter klagen.

2.8 Omgjøring

2.8.1 Innledning

En omgjøring er en endring av et vedtak uten at det foreligger en klage. Omgjøringen er et nytt vedtak som erstatter rettsvirkningene til det gamle vedtaket. Et forvaltningsorgan kan etter forvaltningsloven § 35, første ledd omgjøre sitt eget vedtak hvis et av vilkårene i punkt 2.8.2-2.8.5 nedenfor er oppfylt. I tillegg har overordnet myndighet etter § 35, andre ledd den tilsvarende omgjøringskompetansen i forhold til vedtak truffet av underinstansen. Videre kan utøvelsen av forvaltningsskjønnet føre til et vedtak som ikke er i tråd med overordnet myndighets ønsker. Når en forvaltningsmyndighet fatter et vedtak er det ofte motstridende interesser inne i bildet. For eksempel hvor en kommune er mer restriktiv i sin utsteding av skjenkebevillinger etter alkoholloven enn departementet ønsker. Kommunen ønsker ingen skjenkesteder da dette kan skape negative ringvirkninger som følge av mange berusede mennesker samlet på et lite område, mens departementet ønsker å gi det lokale næringslivet rundt i landet muligheten til å starte slike typer forretninger.

Videre kan også den overordnede myndighet etter § 35, tredje ledd omgjøre et vedtak til ugunst for den vedtaket gjelder for på tilsvarende måte som den i form av å være klageinstans kan endre vedtaket til ugunst for klager jf. punkt 2.7.2 ovenfor. Altså hvis motstridende partsinteresser eller det offentliges interesser veier tyngre og taler for omgjøring. En slik omgjøring må varsles innenfor tre uker fra vedtaket ble fattet

tilsvarende den tre uker lange klagefristen parten har. Selve omgjøringsvedtaket må fattes og meldes til parten innen tre måneder fra det opprinnelige vedtaket ble fattet med unntak av omgjøring av klagevedtak som må fattes og meldes innen tre uker. Hensynet bak at overordnet myndighet gis slik omgjøringsadgang er at vedtak kan endres uten klage til fordel for de interesser den skjønnsmessige vurderingen vektlegger tyngst der denne vurderingen i det opprinnelige vedtaket ikke var god nok. Dette gjelder også rettsanvendelseskjønnet. Likevel gjelder omgjøringsadgangen bare innenfor gitte frister som følge av innrettelseshensynet i forhold til den vedtaket gjelder for.

Den særskilte omgjøringskompetansen til overordnet myndighet etter § 35, andre og tredje ledd gis likevel ikke til overordnet myndighet som faller inn under unntakene i forvaltningsloven § 28, andre ledd jf. punkt 2.4.2 ovenfor. Dette følger av § 35, fjerde ledd og er begrunnet i hensynet til nærheten mellom forvaltningsorganene. Det åpnes dog for at statlige klageinstanser kan omgjøre ugyldige vedtak, jf. punkt 2.8.4 nedenfor.

2.8.2 Omgjøring som ikke er til skade

Det første vilkåret som kan gi omgjøringsadgang er hvis endringen av vedtaket ikke er til skade for *noen* vedtaket retter seg mot. Dette følger av forvaltningsloven § 35, første ledd, bokstav a). Ordlyden i denne bestemmelsen tyder på at den gjelder flere enn bare partene i saken da den bruker begrepet noen i stedet for partene eller den. Dette kan tyde på at omgjøringsadgangen kun er tilstede når en omgjøring ikke er til skade for noen med rettslig klageinteresse i vedtaket jf. punkt 2.3 ovenfor. Hensynet bak denne regelen er å gi forvaltningsmyndigheten en anledning til å endre lite hensiktsmessige vedtak såfremt dette ikke er til ugunst for noen med rettslig klageinteresse i vedtaket.

2.8.3 Omgjøring før berettigede forventninger er skapt

Det andre vilkåret som gir omgjøringsadgang følger av forvaltningsloven § 35, første ledd, bokstav b). Her er det tale om å omgjøre vedtaket før det er blitt underrettet partene i saken. Selv om parten har fått høre om vedtaket for eksempel via en saksbehandler har den ikke en berettiget forventning til at vedtaket er truffet før en ordentlig underretting har funnet

sted¹³. Her er det imidlertid en fortutsetning at informasjonen ikke tilkom parten fra saksbehandleren i arbeids medfør, men at den parten fikk vite om vedtaket fra saksbehandleren som privatperson. Også om en underretting om vedtaket er underveis kan en omgjøring skje hvis meldingen om omgjøringsvedtaket blir underrettet straks. Hensynet bak denne omgjøringsadgangen er at parten ikke har rukket å få innrette seg slik at en omgjøring således ikke kan sies å være byrdefull for parten all den tid rettstilstanden ikke endres.

2.8.4 Omgjøring når vedtaket må anses ugyldig

Det tredje vilkåret til at omgjøring kan finne sted er hvis vedtaket er ugyldig. Dette følger av forvaltningsloven § 35, første ledd, bokstav c). Et vedtak er ugyldig hvis det truffet av et organ uten vedtaksmyndighet, hvis det bygger på feil faktum eller hvis det er begått saksbehandlingsfeil som har innvirkning på vedtaksresultatet i forbindelse med vedtaksbehandlingen. Det påligger forvaltningsorganet selv å vurdere ugyldigheten av et vedtak og om et omgjøringsvedtak skal fattes. Likevel følger det av alminnelige forvaltningsprinsipper at et forvaltningsorgan må rette opp ugyldige vedtak de oppdager da dette er mulig ved hjelp av omgjøringsreglene¹⁴. Hensynet bak denne regelen er at forvaltningsorganer skal ha anledning til å rette opp egne feil, og da de også er selv satt til å foreta gyldighetsvurderingen er dette også hensiktsmessig i forhold rask og effektiv saksbehandling.

2.8.5 Omgjøring til skade på grunnlag av særlovgivning, vedtaket selv eller på ulovfestet grunn.

Det fjerde vilkåret der omgjøring kan skje finner vi i § 35, femte ledd. Denne kan sees på som en sekkepost som gir forvaltningsorganet omgjøringskompetanse i særskilte saker. Når det gjelder omgjøring på grunnlag av særlovgivning er dette i utgangspunktet kun en kodifisering av *lex specialis* prinsippet om at en spesiell lov går foran en generell lov. Her vises det i juridisk litteratur ofte til plan- og bygningsloven og forurensningsloven som

¹³ Bernt og Rasmussen s. 271

¹⁴ Bernt og Rasmussen s. 273

eksempler på særlovgivning med egne omgjøringsregler¹⁵. Det aktuelle forvaltningsorganet kan således omgjøre med hjemmel i særlovgivningen på området selv om det skulle komme til skade for noen med rettslig klageinteresse i vedtaket. Hensynet som taler for en omgjøringsadgang her er at en særlovgivning er tilpasset det aktuelle rettsområdet og de spesielle omstendigheter som måtte gjelde der.

Når det gjelder omgjøring på grunnlag av vedtaket selv er det tatt inn for å gi forvaltningsorganet en omgjøringsadgang i de tilfeller der forutsetningene for vedtaket er så radikalt endret at det er et behov for et nytt vedtak tilpasset de nye forutsetningene.

Omgjøring av vedtak på ulovfestet grunnlag er en opprettholdelse av rettstilstanden før forvaltningsloven trådte i kraft. Dette kan nå regnes som en sikkerhetsventil for de situasjoner hvor forvaltningsorganet kan påberope seg tungtveiende argumenter for omgjøring i en situasjon hvor disse veies opp mot skaden omgjøringsvedtaket påfører parten. Interesseavveiningen skal gi vesentlig større fordeler for omgjøring hvis dette skal rettferdiggjøres. Dette alternativet er til for å fange opp de situasjoner der § 35, tredje ledd ikke kan anvendes, og det er mulig å begrense den ugunst parten lider som følge av omgjøring etter § 35, femte ledd.

2.9 Saksomkostninger

Det følger av forvaltningsloven § 36, første ledd at en part som har fått medhold i klage på forvaltningsvedtak skal få dette dekket de vesentligste utgiftene han har i forbindelse med klagen. Med det vesentligste menes de kostnader som knytter seg til selve klage- eller omgjøringssaken og ikke de som knytter seg til kravet om saksomkostninger¹⁶.

Videre følger det av andre ledd at i saker med flere parter med konkurrerende interesser så skal den som fremmet klagen uten å få medhold dekke saksomkostningene til den andre part såfremt de har oppstått som følge av klagen, men likevel bare hvis omstendighetene

¹⁵ Bernt og Rasmussen s. 274

¹⁶ Woxholth s.559

rundt klagefremmingen tilsier det. Hensynet bak denne regelen er å heve terskelen for klager på tynt grunnlag samtidig som det ikke er automatisk slik at den som ikke får medhold skal dekke omkostningene. Dette åpner videre for en individuell vurdering av de tilfeller hvor det er to eller flere svake parter det er snakk om i forhold til forvaltningsorganet som fattet vedtaket som lå til grunn for klagen.

Det er etter § 36, tredje ledd klageinstansen som avgjør saksomkostningsvedtaket, men i de tilfeller hvor underinstansen benytter seg av muligheten til å endre sitt opprinnelige vedtak så er det de som har avgjørende myndighet. Dette er en naturlig følge av at den instans som avgjør klagen også skal avgjøre saksomkostningsspørsmålet.

I tråd med den alminnelige veiledningsplikten i forvaltningsloven § 11 så har også den instans som behandler klagen plikt til å informere om adgangen til å få dekket sakskostnader. Dette følger av § 36, fjerde ledd. Hensynet bak dette er at det skal være lett å komme med et saksomkostningskrav da dette senker klageterskelen for den svake part, borgeren.

3 Ligningslovens klage- og omgjøringsregler

3.1 Innledning

Utgangspunktet for gjennomgåelsen av klage- og omgjøringsreglene i ligningsloven er det rettslige grunnlaget vi finner i ligningslovens kapittel 9, §§ 9-1 til 9-12, i forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene av 7. november 2007 nr. 1229, og i forskrift om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda av 23. november 2007 nr. 1285.

I det følgende vil reglene gjennomgås med samme systematikk som i kapittel 2 ovenfor av hensiktsmessighetshensyn i forhold til sammenligningen av reglesettene i kapittel 4 nedenfor.

Et viktig skille i ligningslovens system er om det blir gjort en endring av ligningen etter klage slik at det blir opprettet en endringssak etter klage, eller om det blir gjort en omgjøring som i ligningslovens terminologi omtales som endringssak uten klage. Skillet er viktig da det kun er ved endring etter klage at skatteyter har krav på en ny realitetsbehandling av saken mens det i endring uten klage avgjøres ut fra en helhetsvurdering om saken skal realitetsbehandles på nytt¹⁷.

3.2 Klagegjensstand

Etter ligningsloven § 9-1 kan en skatteyter få endret ligningen så lenge denne er *uriktig* eller om skatteyteren er blitt *forbigått* ved ligningen. Med uttrykket forbigått menes at skatteyteren feilaktig ikke er blitt lignet.

Det er videre etter ligningsloven § 9-2, nr. 1 tre ligningsvedtak som kan påklages. Selve ligningen kan klages til skattekontoret som iverksetter en endringssak etter kapittel 9 i ligningsloven etter § 9-2, nr. 1, bokstav a). Det kan da klages på skattekontorets fastsettelse av de ulike poster som faller inn under ligningen, samt beregningen av skatter og trygdeavgift¹⁸. Det vedtak som skattekontoret fatter i denne endringssaken kan så klages videre inn for skatteklagenemnda etter § 9-2, nr. 1, bokstav b) slik at det blir en toinstans klageordning. I tillegg er det etter § 9-2, nr. 1, bokstav c) gitt anledning til å klage avgjørelser som gjør at skatteyter blir lignet i to kommuner inn til Skattedirektoratet.

¹⁷ Zimmer og Omholt s. 91

¹⁸ Lignings-ABC 2007/08 s. 369

3.3 Klagesubjekt

3.3.1 Hovedregel

Det er i utgangspunktet alltid skatteyter som er klagesubjekt etter ligningloven § 9-2, nr. 1. Dette er en naturlig konsekvens at ligningen følger skatteyter og at han er nærmest til å klage på feil ved ligningen. Klageretten innebærer rett til en ny realitetsbehandling av de elementer som påklages. Hensynet bak denne regelen er at enhver skatteyter har rett til å bli lignet riktig.

3.3.2 Andre enn skatteyters klagerett

Ligningsloven åpner i § 9-3 for at også andre enn skatteyter kan klage på skatteyters ligning. Det er tre grupper som er gitt klagerett da de har en klar og identifiserbar interesse i skatteyters ligning.

For det første har aksjeselskap og allmennaksjeselskap rett til å klage over tre ulike poster:

- Verdsetting av aksjene
- Fastsetting av beløp som regulerer aksjenes inngangsverdi
- Aksjonærenes beregnede inntekt som følge av utbytte

Felles for disse tre postene er at de har innvirkning på aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets egne forhold. Selskapet opptrer således nærmeste på vegne av aksjonæren da det er nærmest til å kjenne til disse forholdene. De har da større forutsetninger for å opplyse saken og hensynet til sakens opplysning er også bakgrunnen for at klageadgang gis.

For det andre kan også ansvarlige selskap og kommandittselskap klage på skatteyters ligning der hvor skatteyter er deltaker i selskapet. Klageadgangen begrenses til skatteyters inntekt og formue fra selskapet. Dette følger av at disse selskap ikke i utgangspunktet er egne skattesubjekt, og informasjonen om deltakers formue og inntekt fra selskapet er det selskapet selv som er nærmest til å kunne kontrollere. Også her er det hensynet til sakens opplysning som spiller inn.

For det tredje kan boligselskap der skatteyter er medeier klage på fastsettingen av inntekt og formue fra selskapet tilsvarende som i tilfellet med ansvarlige selskap og kommandittselskap.

Felles for alle disse tre tilfellene er altså at selskapene er kjenner forholdene som de har klagerett på best i forhold til skatteyters ligning de dermed får klageadgang etter ligningsloven § 9-3 av hensyn til sakens opplysning.

Utover dette er det også etter ligningsloven § 9-4 en adgang for den som plikter å svare eiendomsskatt for eiendom der skatteyter står som eier og må svare formueskatt for eiendommen. Her er det hensynet til egeninteressen som utløser klageadgangen da avgjørelser om formueskatten til skatteyter kan få eiendomskatterettslige konsekvenser for denne tredjepart¹⁹.

3.3.3 Tap av klagerett

Klagen kan avvises med hjemmel i ligningsloven § 9-2, nr. 7. Her stilles det opp fire selvstendige vilkår som kan føre til avvisning på bakgrunn av skatteyters handlemåte i bokstav a-d. Har skatteyter unnlatt å bidra til ligningsgrunnlaget ved ikke å innlevere selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave etter ligningsloven § 4-12 nr. 1 (bokstav a), ikke gitt opplysninger som bedt om av ligningsmyndighetene (bokstav b), ikke medvirket til undersøkelse etter pålegg fra ligningsmyndighetene med hjemmel i ligningsloven § 4-10 (bokstav c) eller hvis fristen i ligningsloven § 4-12 nr. 2 ikke er overholdt i forbindelse med innlevering av oppgave etter ligningsloven § 4-12 nr. 1 eller denne ikke er levert (bokstav d).

Felles for reglene i § 9-2 nr. 7 er at skatteyter ikke har fulgt de plikter som i legges han av lovgiver i ligningslovens kapittel 4. Dette medfører at ligningen ikke kan gjøres korrekt, og

¹⁹ Harboe, Leikvang og Lystad s. 393

således er det hensynet til skatteyters medvirkning til uriktig ligning som gjør at klageretten bortfaller.

Klageretten bortfaller også hvis vilkårene i ligningsloven § 9-2 nr 2-6 ikke er oppfylt med tanke på klagefristene jf. punkt 3.5 nedenfor og klagens formkrav jf. punkt 3.6 nedenfor.

3.4 Klageinstans

3.4.1 Innledning

Det er fra 1. januar 2008 innført et nytt klagesystem med skattekontor og skatteklagenemnd som erstatter det tidligere systemet med ligningsnemnd og overligningsnemnd. Dette følger av ligningsloven § 9-2, nr. 1 hvor skatteyter har klageadgang i henhold til punkt 3.2 ovenfor. Skattekontorene og skatteklagenemnda er således særskilte klageinstanser for forvaltningsvedtak hjemlet i særlovgivningen som ligningsloven utgjør jf. punkt 2.4.3 ovenfor. Dette gjør at hensynet til en faglig kompetanse i klageinstansen som igjen sikrer hensynet til rettssikkerheten på fagområdet er skjerpet i forhold til tidligere ordning.

3.4.2 Skattekontorene

Skattekontorene er en sammenslåing av de tidligere ligningskontor, skattefogdkontor og fylkesskattekontor og blir ligningsmyndighet i første instans jf. ligningsloven § 2-1. Det er disse som utarbeider ligningen i første omgang så systemet blir tilsvarende det i forvaltningsloven der førsteinstansen er klagebehandler for vedtak fattet der selv om den ikke er en klage instans slik som skattekontoret.

Rent praktisk så vil skattekontorene organiseres i fem regioner som følger:

- Region Nord-Norge: Finnmark, Troms og Nordland, med regionledelsen ved skattekontoret i Tromsø
- Region Midt-Norge: Nord-Trøndelag, Sør-Trøndelag og Møre og Romsdal, med regionledelsen ved skattekontoret i Trondheim

- Region Vestlandet: Sogn og Fjordane, Hordaland og Rogaland, med regionledelsen ved skattekontoret i Bergen
- Region Sør-Østlandet: Vest-Agder, Aust-Agder, Telemark, Vestfold og Buskerud, med regionledelsen ved skattekontoret i Skien
- Region Østlandet: Oslo, Akershus, Hedmark, Oppland og Østfold, med regionledelsen ved skattekontoret i Oslo.

3.4.3 Skatteklagenemnda

Det er en skatteklagenemnd for hver region jf. ligningsloven § 2-2. Nemndas sammensetning er regulert av forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene av 7. november 2007 nr. 1229. Her går det frem av forskriftens § 1 at antallet medlemmer hver skatteklagenemnd skal ha fastsettes av Skattedirektoratet og videre at de oppnevnes av fylkestinget i forhold til befolkningen i regionen. Dette innebærer en mulighet for differensiert bemanning av skatteklagenemndene i forhold til det aktuelle behovet i fylkene.

Videre går det frem av § 2 at nemndas leder velges av fylkestinget der regionskontoret ligger og at valget av nestleder velges på rundgang mellom de ulike fylkestingene som tilhører regionen. Dette gir fylkene den innflytelse i forhold til nemndas sammensetning som er ønskelig med tanke på selvstyretten som er tillagt de folkevalgte i fylkeskommunen.

I forskriftens § 3 settes det kompetansekrav til både medlemmene og varamedlemmene i skatteklagenemnda. Det går frem at minst to tredjedeler av begge deler skal ha formell utdanning i enten regnskap, økonomi eller jus, samt yrkeserfaring på ett av disse fagområdene. Det kan i særlige tilfeller dispenseres fra dette kravet etter avgjørelse av nemndas leder. Dette kommer frem av forskriftens § 4, fjerde ledd. Dette kan sees på som en sikkerhetsforanstaltning i forhold til å få besatt vervene i nemnda i det tilfelle at det er ikke er tilstrekkelig med kvalifiserte personer som takker ja til vervet.

Det stilles i forskriftens § 3 også krav til at nemndas leder og nestleder skal oppfylle domstoloven § 54 sine krav til tingrettsdommer. Disse kompetansekravene innebærer en betydelig endring fra det tidligere systemet. Både nemndas rolle som uavhengig overordnet klageorgan og kompetansekravet til nemndas medlemmer medfører at hensynet til rettsikkerhet i klagesaker i ligningsforvaltningen blir skjerpet.

Forskriftens øvrige regler går på nemndas organisering i forbindelse med saksbehandlingene og vil behandles i punkt 3.7 nedenfor.

3.4.4 Særskilte klagenemnder

Det er to typer særskilte klagenemnder ut over de regionale skatteklagenemndene. Dette følger av ligningsloven 2-2, nr. 2 hvor Skattdirektorat får hjemmel til å oppnevne særskilte skatteklagenemnder for bestemte yrkesgrupper, og av ligningsloven § 2-4 som omhandler den særskilte klageordningen for petroleumsskattesaker etter petroleumskatteloven § 6. Hensynet bak disse reglene er at særskilte fagområder også innenfor ligningsvesenet stiller så store krav til spesialkompetanse at det er behov for særskilte klagenemnder.

3.4.5 Riksskattenemnda

Med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 5 og forskrift om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda av 23. november 2007 nr. 1285 kan Skattedirektoratet kreve at Riksskattenemnda overprøver et vedtak truffet av skatteklagenemnda. Riksskattenemnda kan etter forskriftens § 3 likevel velge å henlegge saken etter en egen vurdering av vilkårene i forskriftens § 1.

Vilkåret for at saken sendes Riksskattenemnda er etter ligningsloven § 9-5 nr. 5 at en helhetsvurdering av hensynene som kommer frem i ligningsloven § 9-5 nr. 7, første punktum samt at de fire selvstendige vilkårene som er listet opp i forskriften tas med i denne vurderingen.

De fire vilkårene er:

- a) ”det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling,

- b) spørsmålet saken reiser har stor prinsipiell betydning,*
- c) det er særlig behov for å sikre rettsenhet, eller*
- d) vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst.”*

Hensynet bak denne regelen er at det er behov for i særlige tilfeller å kunne fange opp feil begått av skatteklagenemnda. Dette er ytterligere med på å sikre rettskildeaspektet til klageordningen etter ligningsloven som kommer tydelig frem i reglene for endring uten klage etter ligningsloven § 9-5.

3.5 Klagefrister

Den alminnelige klagefrist for den ordinære ligning er etter ligningsloven § 9-2, nr. 4 tre uker etter utleggingen av skatteoppgjøret. For de som har innlevert ferdigutfylt selvangivelse og får skatteoppgjøret i juni er fristen seks uker eller innen 10. august samme år.

Videre følger det av § 9-2 nr. 4 at den som får fraveket selvangivelsen har en treukers klagefrist fra skatteyteren ble klar over fraviket, dog innen tre år etter inntektsåret selvangivelsen gjaldt. Utgangspunktet her er at ligningsmyndigheten plikter å sende ut varsel om fravik i selvangivelsen jf. § 8-3, nr. 1 og nr. 2.

Har skatteyder bedt om opplysninger fra ligningsmyndighetene som han trenger for å utforme klagen har han etter ligningsloven § 9-2, nr. 6 også en treukers klagefrist fra han mottok opplysningene.

Det åpnes i ligningsloven § 9-2, nr. 8 for om klagen likevel skal tas under behandling som klagesak selv om den ordinære fristen er utløpt. Denne regelen gir rom for skjønnsutøvelse fra klageinstansene, men begrenses av en absolutt ettårsfrist etter § 9-2, nr 9. Skal ligningen endres etter dette må den omgjøres som endringssak uten klage. Da gjelder egne frister som behandles nedenfor i punkt 3.8.

Hensynene bak fristreglene er å sikre en effektiv gjennomføring av skatteoppgjøret. De relativt korte fristene gir likevel rom for å utforme en klage og er et insentiv til at skatteyter skal kontrollere og eventuelt reagere på det skatteoppgjøret som blir utlagt. Det er også i § 9-2, nr. 8 jf. § 9-5, nr 7 gitt rom for å la en klage fremmes som følge av en skjønnsmessig helhetsvurdering av saksområdet.

3.6 Formkrav til klagen

3.6.1 Hovedregel

Formkravene til klagen reguleres av ligningsloven § 9-2, nr 2 og inneholder to kumulative krav.

For det første må klagen være fremsatt skriftlig. Det åpnes likevel for at klagen kan leveres elektronisk så fremt skattekontoret kan få bekreftet avsenders identitet²⁰. Dette er et uttrykk for den utviklingen i samfunnet ellers om at elektronisk formidling nærmer seg en sidestilling av skriftlighet.

For det andre må klagen inneholde *bestemte påstander* og den må redegjøre for de forhold som disse påstandene bygger på. Dette er en oppfordring til skatteyter om å identifisere de forhold ved ligningen han mener ikke er korrekt, men det kan ikke kreves at skatteyter i klagen legger frem et forslag til riktig ligning²¹.

Det er verdt å bemerke at den alminnelige veiledningsplikten etter ligningsloven § 3-1 også gjelder ved utforming av en klage på ligning²². Det vil si at skatteyter kan be ligningskontoret om hjelp i forbindelse med hvordan klagen skal utformes.

²⁰ Lignings-ABC 2007/08 s. 374

²¹ Zimmer og Omholt s. 95

²² Zimmer og Omholt s. 94

3.6.2 Andre formkravsregler

Skattedirektoratet kan som hovedregel kreve at klagen skal være på norsk. Det følger videre av samme punkt at nordiske statsborgere med svensk, dansk, islandsk og finsk som morsmål kan kreve å få innlevert klagen på disse språkene med støtte i nordisk språkkonvensjon fra 1987. Det åpnes også for at klagen kan innleveres på engelsk.²³

3.7 Klagens saksbehandling

3.7.1 Skattekontorets saksbehandling

Skattekontoret skal i en endringssak etter klage selv både forberede saken og fatte vedtaket. I sin behandling av klagen er det opptil skattekontoret å sørge for at saken blir tilstrekkelig utredet og det har plikt til å behandle de forhold som er påpekt i klagen. I denne forbindelse har skatteyter rett til å møte for å avgi muntlig forklaring om de forhold som er påpekt²⁴.

Likevel er ikke kompetansen til skattekontoret begrenset til kun å behandle disse, men kan i lys av omgjøringsreglen i ligningsloven § 9-5 – se punkt 3.8 nedenfor – også behandle andre forhold på eget initiativ. Da påligger det likevel en varslingsplikt overfor skatteyter i forbindelse med at disse andre forhold tas opp slik at han kan uttale seg om disse forhold jf. § 9-7.

Et vedtak i en endringssak følger de saksbehandlingsreglene som er gitt i ligningsloven § 3-11.

§ 3-11, nr. 1 oppstiller formkravet til selve vedtaket. Det settes krav til at vedtaket er skriftlig og det må også fremgå av vedtaket hvilke endringer til ligningen som har blitt gjort, og endringene må begrunnes. Begrunnelsen skal innholde både de rettslige og

²³ Lignings-ABC 2007/08 s. 374

²⁴ Lignings-ABC 2007/08 s. 375

faktiske vurderingene som legges til grunn for at vedtaket fattes²⁵. I det tilfellet at endringene i ligningen er til skatteyters ugunst bør han varsles om dette²⁶.

§ 3-11, nr. 2 pålegger skattekontoret en opplysningsplikt om klageadgang i forbindelse med at vedtaket fattes.

§ 3-11, nr. 3 gir skattekontoret en rettingsadgang når det gjelder skrive- og beregningsfeil i vedtaket.

§ 3-11, nr 4 gir skattekontoret anledning til å foreta et forenklet vedtak som følger vedtaksreglene for fravikelse av selvangivelse etter ligningsloven § 8-3, nr.5. Dette innebærer at vedtaket formidles med påtegning på selvangivelsen om hvilke endringer som er blitt gjort i ligningen.

Hensynet bak saksbehandlingsreglene i forbindelse med endringssak etter klage er å sikre en sikker og prosesseffektiv saksbehandling samt at saken blir tilstrekkelig opplyst.

3.7.2 Skatteklagenemndas behandling

Det er skattekontoret som er forberedende myndighet i forkant av en klage til skatteklagenemnda. Videre er det egne regler for nemndas behandling av klagen når det gjelder nemndas sammensetning og vedtaksslutning. Skatteklagenemnden deles etter ligningsloven § 3-10, nr. 1 i avdelinger av tre og tre medlemmer og vedtaket skal treffes skriftlig eller i et møte med alle avdelingens medlemmer til stede. Er det dissens i avdelingen eller hvis nemndens leder ønsker det skal avdelingen utvides med to medlemmer der i blant nemndens leder etter § 2-10, nr. 2. En slik dissens bør med

²⁵ Lignings-ABC 2007/08 s. 376

²⁶ Lignings-ABC 2007/08 s. 1256

begrunnelse inntas i vedtaket eller i alle fall i møteprotokollen der de medlemmer som er i dissens også skal stå²⁷.

Når det gjelder klagenemndas saksbehandling så vil de samme saksbehandlingsreglene som gjelder for skattekontoret gjelde for skatteklagenemnda jf. ligningsloven § 3-11. Se punkt 3.7.1 ovenfor. Et unntak fra dette er plikten til å informere om klageadgang da skatteyster som hovedregel ikke har noen klageadgang på skatteklagenemndas vedtak i endringssaken etter klage. En eventuell endring av dette vedtaket må skje etter reglene som nevnt ovenfor i punkt 3.4.5.

3.8 Omgjøring – endring uten klage

3.8.1 Innledning

En omgjøring etter ligningsloven er når det opprettes en endringssak etter § 9-1 uten at det foreligger en klage fra skatteyster eller når skatteyters klage ikke følger vilkårene for klage slik at ligningslovens § 9-2, nr 8 får anvendelse. Omgjøringsreglene følger av ligningsloven §§ 9-5 til 9-7. Her oppstilles reglene om når endringssak uten klage kan eller må opprettes i § 9-5. Hvilke frister som gjelder for at det skal kunne opprettes endringssak uten klage følger av § 9-6. Videre gir § 9-7 ligningsmyndigheten en varslingsplikt når det opprettes en endringssak uten klage.

3.8.2 Vilkår for oppretting av endringssak uten klage

Hovedregelen finner vi i ligningsloven § 9-1 som krever at skatteyster er blitt galt lignet, eller ikke lignet overhode. Videre gis også endringsadgang når det oppstår nye omstendigheter som har oppstått etter at ligningen er avsluttet slik at ligningen er gal i forhold til de faktiske forhold.

²⁷ Lignings-ABC 2007/08 s. 376

3.8.3 Når endringssak uten klage kan tas opp av skattekontoret

Endringssak kan etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 tas opp av skattekontoret når det gjelder avgjørelser under den ordinære ligningen (bokstav a), eller uriktig vedtak i tidligere endringssak (bokstav b).

3.8.4 Når endringssak uten klage skal tas opp av skattekontoret

Endringssak skal etter ligningsloven § 9-5 nr. 2 tas opp av skattekontoret når det følger av en domsavgjørelse (bokstav a), når den følger av senere omstendigheter som krever endring etter skattelovgivningen (bokstav b), eller når den følger av skatteavtale med fremmede stater for å unngå dobbeltbeskatning (bokstav c).

3.8.5 Andre endringssaker som kan tas opp uten klage

Etter ligningsloven § 9-5, nr. 3 og 5 kan skattekontoret kreve at skatteklagenemnda overprøver vedtak i endringssak fra skattekontoret og Skattedirektoratet kan også kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak fra skatteklagenemnda.

3.8.6 Vurdering av når endringssak bør tas opp

Dette finner vi i ligningsloven § 9-5, nr. 7. Som sier at:

”For spørsmål om endring tas opp etter nr. 1 eller nr. 3-6 skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter tilsvarende vurdering kan slik sak henlegges av den som skal treffe vedtak. Bestemmelsene i første og annet punktum gjelder ikke der skattekontoret behandler endringssak, og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring.”

3.8.7 Frister

Endring kan etter vurderingen i § 9-5 nr. 7 skje både til gunst og ugunst for skatteyter, men da med forskjellige frister etter ligningsloven § 9-6. Det er § 9-6 nr. 1-4 som oppstiller fristenes lengder:

”1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.

2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

- a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger,*
- b) to år etter inntektsåret, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endringssak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde ha vært klar over.*

4. Etter skattyterens død kan endringsspørsmål tas opp innenfor fristene etter nr. 1 til 3 innen to år fra dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.”

3.9 Saksomkostninger ved endringssak

Reglene for dekning av saksomkostninger eller sakskostnader som er begrepet som brukes i ligningsloven følger av ligningsloven § 9-11, nr. 1-5. Utgangspunktet er etter nr. 1 og 2 at skatteyter kun får dekket kostnader forbundet med endring i ligning av henholdsvis skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda så lenge endringen er til gunst for skatteyter. Etter § 9-11, nr. 3 kan skatteyter også få dekket kostnader forbundet med endring gjort av skattekontoret hvis dette er som følge av eller en forutsetning i en domsavgjørelse. Det gjelder en treukersfrist for innsendelse av krav om dekning av sakskostnader etter § 9-11. Denne fristen gjelder også for klage på vedtak om dekning av sakskostnader etter § 9-11, nr. 5.

Etter § 9-11 nr. 4 kan skatteyter kun få dekket vesentlige kostnader der vesentlighetskravet vurderes ut fra hans individuelle økonomiske situasjon med en nedre terskel på 1500

kroner²⁸. De må også være pådratt med god grunn. I dette kravet ligger at ekstern bistand kun kan innhentes der det er særlig grunn for det og skattekontorets veiledning ikke er tilstrekkelig, og at kravet må stå i forhold til omfanget av endringssaken²⁹. Til sist er det krav til at det er urimelig at skatteyter selv dekker kostnadene, og i dette ligger et krav om at det er forhold i saksbehandlingen av endringssaken som har ført til kostnaden. Det bemerkes at kostnadenes størrelse ikke teller i denne vurderingen³⁰.

Det er skattekontoret som behandler krav om dekning av sakskostnader unntatt for sakskostnader til endring i Riksskattenemnda som behandles samtidig med endringsspørsmålet i Riksskattenemnda³¹.

4 Sammenligning og konklusjon

4.1 De grunnleggende forskjeller

4.1.1 Nemndsystemet - klageinstans

Den største forskjellen mellom ligningslovens og forvaltningslovens system er at det er en nemndordning for endring etter ligning. Dette innebærer en mer uhildet saksbehandling og hensynet til rettsikkerheten blir således styrket i forhold til forvaltningslovens system.

4.1.2 Saksbehandlingsreglene

Det er videre verdt å merke seg at klagereglene i forvaltningsloven gir en større plikt til utredning hos førsteinstansen og klageinstansen, og således blir hensynet til sakens opplysning mer sentralt her.

²⁸ Lignings-ABC 2007/08 s. 381

²⁹ Lignings-ABC 2007/08 s. 381

³⁰ Lignings-ABC 2007/08 s. 381

³¹ Lignings-ABC 2007/08 s. 382-383

4.2 Sentrale likheter

Omgjøringsinstituttet er også tilsvarende i begge lover selv om det er brukt et ulikt begrepsapparat. Omgjøring av vedtak/endring av ligning uten klage skjer i begge tilfeller på eget initiativ slik at feil og mangler i vedtakene kan rettes uten at det foreligger klage.

Det er verdt å merke seg at begge lover gir rom for forvaltningsskjønn i særlige tilfeller. De har begge en rekke vilkår for at en klage skal tillates fremmet, men likevel åpner begge for en realitetsbehandling av klagen i etter helhetlige hensiktsmessighetsvurderinger. De opererer også med den samme ettårsfristen i forhold denne muligheten til å omgå vilkårene for at klagen skal fremmes.

I begge lover er det også underinstansen – skattekontoret i ligningssystemet som er saksforberedende instans i annen gangs prøving av klagen. Dette viser at de to lovene legger opp til tilsvarende ressursbruk, og vektlegger samme hensyn på dette området. Selv om det etter ligninglovens system er to klageinstanser.

4.3 Konklusjon

Den springende forskjellen mellom en særlovgivning og en generell lovgivning er at særlovgivningen tar sikte på å regulere et helt bestemt saksområde og den kan derfor være mer spesifikk og presis. En generell lovgivning som forvaltningsloven må ved klage- og omgjøringsspørsmål dekke alle typer enkelt vedtak som ikke har en egen særlovgivning som regulerer klageadgangen.

Dette innebærer at forvaltningslovens system har et helt annet omfang med tanke på saksbehandlingen av klagen. Dette spesielt siden det er vanlige forvaltningsorganer som er klageinstans og ikke en andreinstans som etter ligningslovens system der man har en særskilt oppnevnt skatteklagenemnd.

5 Litteraturliste

Bøker:

Bernt og Rasmussen – Frihagens forvaltningsrett bind I, Jan Fridthjof Bernt og Ørnulf Rasmussen. Fagbokforlaget 2003.

Eckhoff og Smith – Forvaltningsrett, Torstein Eckhoff og Eivind Smith. 6. utgave Tano Aschehoug 1997.

Graver – Alminnelig forvaltningsrett, Hans Petter Graver. Universitetsforlaget 1999.

Zimmer og Omholt – Ligningsforvaltningsrett, Frederik Zimmer og Knut Erik Omholt. 3. utgave Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 1/1993.

Lovkommentarer:

Harboe, Leikvang og Lystad – Ligningsloven Kommentarutgave, Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad. 6. utgave Universitetsforlaget 2005.

Woxholth – Forvaltningsloven med kommentarer, Geir Woxholth. 4. utgave Gyldendal 2006.

Annet:

Lignings-ABC 2007/08 utgitt av Skattedirektoratet. Fagbokforlaget.

